

16 можна пояснити тим, що міжнародний стандарт носить загальний рекомендаційний характер. Він не враховує національні особливості ведення бухгалтерського обліку. Крім того, слід продовжити удосконалення законодавства за рахунок реформи та подальшого зближення і гармонізації податкового та бухгалтерського обліку амортизації. Також на законодавчому рівні доцільно розробити Положення щодо вибору методу амортизації, де були б чітко прописані критерії, на яких має ґрунтуватися вибір.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>. (дата звернення 30.10.2020).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text. (Редакція від 01.01.2012). (дата звернення 01.11.2020).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства Фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>. (дата звернення 01.11.2020).
4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>. (Редакція від 14.10.2020 р.) (дата звернення 01.11.2020).

РЕАЛІЗАЦІЯ КОНЦЕПЦІЇ «ПРИВАЛЮВАННЯ СУТНОСТІ НАД ФОРМОЮ» ЧЕРЕЗ ВСТАНОВЛЕННЯ ДІЛОВОЇ МЕТИ В ПОДАТКОВОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Власова О. Є., канд. екон. наук, доцент, Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова

Концепція превалювання сутності над формою – це підхід до кваліфікації фактів господарських операцій, при якому бухгалтер, приймаючи рішення про відображення операції або події, повинен насамперед керуватися економічною сутністю (змістом) відображуваного факту, а не його юридичним оформленням, і у разі якщо буде виявлено протиріччя між ними, він повинен надати перевагу сутності (змісту), а не формі.

Ідея привнесення в практику бухгалтерського обліку принципу превалювання сутності над формою (або пріоритету змісту над формою, або «сутність проти форми» – «substance versus form») належить англо-саксонській обліковій школі, ідеї якої лягли в основу МСФЗ, які зараз активно впроваджуються в облікову практику України.

Цікаво, що значною мірою саме через прийняття та подальше використання МСФЗ зазначений принцип знайшов подальше відображення і в внутрішньому податковому законодавстві різних країн. Особливо це стосується міжнародного податкового законодавства та трансфертного ціноутворення.

Хоча офіційно ця концепція превалювання сутності над формою була визнана в обліковій науці тільки в 1970 р., з прийняттям в США Statement 4 «Basic Concepts and Accounting Principles» [1], її фактичне застосування почалося значно раніше ще наприкінці XIX ст. Вперше вона була фактично сформульована головою апеляційного суду С.Дж. Джесселом. Він зазначав, що недостатньо щось помістити в певну форму, найбільш важливою є його сутність [2].

Так, у податковому праві ця концепція почала застосовуватися ще в першій половині XX ст. в практиці судів США (англо-саксонське прецедентне право), починаючи з рішення Верховного суду США у справі *Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue* (Рішення від 07.01.35 р.) [1]. Згідно з Верховним судом США: «Доктрина ділової мети полягає в тому, що, коли операція не має будь-якої суттєвої комерційної мети, крім уникнення або зниження федерального податку, податкове законодавство не буде брати до уваги цю операцію. Доктрина превалювання суті над формою полягає в тому, що для цілей федерального податку зобов'язання платника податків визначають на підставі економічної суті угоди, остання відрізняється від її юридичної форми.» [3]. Отже, вперше було висунуто правову позицію (згодом визнану правилом міжнародного податкового права) про невизнання в цілях оподаткування угоди (операції) з причини відсутності «ділової мети»/«business purpose», що лежить за рамками наміру платника податків полегшити свій податковий тягар. Сьогодні це одне з найбільш цитованих судових рішень у світі та стало поштовхом для розвитку відразу декількох тісно взаємопов'язаних юридичних доктрин, а також розвитку певної практики правозастосування в США та далі в інших економічно розвинених країнах. Ці судові справи мали визначальний вплив не тільки на розвиток та закріплення правил в національному праві США та інших держав у подальшому, а й привели до практичного розвитку та закріплення загального принципу неприпустимості уникнення податкового законодавства та ухилення від оподаткування в міжнародному податковому праві в цілому.

Впровадження концепцій, що розглядаються, в європейську юридичну практику відбувалося поступово, зазвичай ґрунтуючись на рішення Великобританії. Так, на початку 80-х років XX століття Палата лордів Великобританії опублікувала своє рішення щодо ухилення від оподаткування приросту капіталу. Це рішення згодом найменували принципом Ремсі (за назвою одного з платників податків). Принцип Ремсі передбачає, що операції платника податків, які не мали економічної сутності й були здійснені суто для економії податку, потрібно розглядати в комплексі й ігнорувати їх для цілей оподаткування [3]. Також доктрина знайшла своє відображення і судовій практиці Європейського Суду.

Досить цікавим та показовим є прецедент у справі *Halifax* [4] в якому було сформульовано основні висновки, щодо врахування в податковому законодавстві «недобросовісної практики» (abusive practice): якщо має місце така практика, угоди переглядаються для її виключення, а оподаткування здійснюється відповідно до переглянутого варіанту угод.

Також було сформульовано критерії визнання «Недобросовісної практики» (abusive practice), а саме одночасне виконані наступних умов:

- угоди призводять до одержання податкової вигоди, надання якої суперечить меті податкового законодавства;
- низкою об'єктивних факторів підтверджується, що істотною метою угод є одержання податкової вигоди [4].

Отже, міжнародне податкове законодавство передбачає одночасне застосування обох концепцій: превалювання сутності над формою (зазвичай при судовому розгляді операцій) та ділової мети.

Запровадження в податкову практику України концепцій «превалювання сутності над формою» та «ділової мети» офіційно відбулося з 01.01.2019 р. з набранням чинності Закону України від 23.11.2018 р. № 2628 [5], але стосувалося тільки правил трансфертного ціноутворення.

Зокрема, підпунктами 39.2.2.4 т 39.2.2.9- 39.2.2.11 ст. 39 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [6] у правилах ТЦУ закріплено, що комерційні та/або фінансові характеристики контрольованих операцій для цілей трансфертного ціноутворення визначаються відповідно до суті такої операції та згідно з фактичною поведінкою сторін операцій, фактичними умовами та обставинами їх проведення (функціями, які виконувалися, активами, які використовувалися, ризиками, які прийняла на себе та контролювала кожна із сторін контрольованих операцій).

В 2020 році відбулася наступна трансформація податкового законодавства. 23.05.2020 р. набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466 (далі – Закон № 466) [7], яким, зокрема розширене врегулювання таких податкових інструментів, як ділова мета так й економічний ефект.

Варто зазначити, що термін «ділова мета» на є новацією в ПКУ – цей термін завжди був у нормах ПКУ. Але його застосування було обмежене внаслідок відсутності чітких умов його застосування. З прийняттям Закону № 466 визначення поняття «ділова мета» набуло розширеного пояснення. Так, зокрема, поряд із визначенням терміна «ділова мета», розкрито сутність терміна «економічний ефект».

Підпунктом 14.1.231 ПКУ визначено наступне: «розумна економічна причина (ділова мета) – причина, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Економічний ефект, зокрема, але не виключно, передбачає приріст (збереження) активів платника податків та/або їх вартості, а так само створення умов для такого приросту (збереження) в майбутньому» [6].

Також в ПКУ було сформульовано ознаки ділової мети та економічного ефекту, при цьому було використано метод «від супротивного», тобто визначено умови, при наявності яких виникають питання щодо розумної економічної причини (ділової мети) в операціях з нерезидентами, а саме:

- головною ціллю або однією з головних цілей операції є несплата (неповна сплата) суми податків та/або зменшення обсягу оподатковуваного прибутку платника податків;

- у зіставних умовах особа не була б готова придбати (продати) такі товари, роботи (послуги), нематеріальні активи, інші предмети господарських операцій, відмінні від товарів, у непов'язаних осіб [6].

При цьому, ПКУ коригування фінансового результату на суму витрат, зроблених платником податків під час здійснення операцій із нерезидентами, якщо такі операції не мають ділової мети [6].

Оцінка ділової мети господарської діяльності платників податків, передбачається проводити за допомогою тесту ділової мети (Principal Purpose Test), який є обов'язковим для застосування всіма країнами, що приєдналися до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» (конвенція MLI).

Застосування тесту ділової мети (Principal Purpose Test) передбачено абз. 3 п. 103.2 ПКУ [6], який передбачає, що податкові вигоди у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку, передбачені міжнародним договором, не надаються щодо відповідного виду доходу або прибутку, якщо головною або переважною метою (principle purpose) здійснення відповідної господарської операції нерезидента з резидентом України було безпосереднє чи опосередковане отримання переваг, надаваних міжнародним договором у вигляді звільнення від оподаткування або застосування пониженої ставки податку. По суті, реалізація principle purpose test є імплементацією діючої в європейській практиці доктрини «Недобросовісної практики» (abusive practice), яка раніше вже була описана.

Аналіз наведених норм дає змогу зробити наступні висновки:

По-перше, концепція ділової мети на цей час застосовна лише до операцій із нерезидентами й тільки в контексті податку на прибуток.

По-друге, концепція ділової мети передбачає дослідження суб'єктивної складової господарської діяльності платників податків (цілей, намірів, очікувань).

По-третє, аналізовані норми ПКУ, в першу чергу визначення терміну «економічного ефекту», не наводять виключного переліку ознак наявності або відсутності ділової мети, що свідчить про можливість подальшого розширення переліку аналізованих операцій;

По-четверте, principle purpose test (тест ділової мети) застосовується тільки до угод про уникнення подвійного оподаткування, що дещо обмежує його сферу. Хоча в європейській практиці, аналіз бізнес-моделі господарської діяльності задля оптимізації прибутку шляхом відповідного тестування здійснюється стосовно усіх господарських операцій з пов'язаними особами.

Головними ризиками впровадження проаналізованих нововведень щодо застосування концепції ділової мети та економічного ефекту, на нашу думку, є:

- відсутність вичерпного переліку ознак ділової мети, що дозволить податковій службі оцінювати проходження операцією тесту ділової мети на свій розсуд;

- розширення повноважень податкової служби може призвести до можливості намагання контролюючими органами застосовувати дані ознаки не тільки до операцій з нерезидентами, але й інших господарських операцій, які не пов'язані з взаємовідносинами з нерезидентами, що робить такі дії протиправними;

- відсутність переліку видів доказів, які доцільно формувати для підтвердження наявності ділової мети (а саме, наміру на отримання економічного ефекту від господарської операції). Особливу увагу слід приділити формуванню доказової бази за збитковими операціями.

Для вирішення визначених проблем та нівелювання ризиків, на нашу думку, необхідне розробити відповідні методичні рекомендації, які б чітко описали механізм застосування проаналізованих норм ПКУ, зокрема методику здійснення контролюючими органами principle purpose test (тест ділової мети), переліку доказів наявності ділової мети тощо.

Зараз, по суті, крім уже звичних для платників первинних та інших господарських документів (договори, видаткові накладні, податкові накладні, рахунки-фактури, банківські виписки, платіжні доручення, акти здавання-прийняття робіт / послуг), на нашу думку необхідно бути формувати аналітичні матеріали та інші докази щодо очікуваного ефекту від операції (тобто підтвердити наміри й очікування, які передували здійсненню або супроводжували здійснення операції).

До таких аналітичних матеріалів за господарськими операціями, як доказів досягнення економічного ефекту можуть бути [8]:

- бізнес-плани, обґрунтування моделі роботи загалом (наприклад, доцільність залучення посередників, яких податкові органи часто не визнають як економічно доцільна ланка; обґрунтування закупівельних цін у ціновій політиці);

- обрахунки можливих збитків і заходи на випадок збитковості окремих операцій;

- обґрунтування ризиків і негативних чинників, які можуть зменшити або нівелювати очікуваний економічний ефект;

- аналітика щодо ринкової кон'юнктури, яка демонструє обґрунтованість придбання товарів на тих чи інших умовах;

- не варто також нехтувати показаннями свідків (спочатку це можуть бути доповідні або пояснювальні записки відповідальних працівників на ім'я керівництва, наприклад, щодо обставин придбання товарів, а згодом осіб, які їх склали, можна викликати як свідків у спорі з податковим органом).

Список використаних джерел:

1. Курілов Є. Економічна сутність та ділова мета: чому їх наявність важлива у правилах ТЦУ? // Євген Курілов, Вячеслав Кругляк / <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100019895-ekonomichna-sutnist-ta-dilova-meta-chomu-yikh-nayavnist-vazhliva-u-pravilakh-ttsu>
2. Edwards J.R. A history of financial accounting. / J.R. Edwards. Kent: Mackay Chapman plc., 1989. – 326 p. 1
3. Гусейнова А. Сабстенс у міжнародному оподаткуванні / Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика / Режим доступу: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001834
4. Кіріченкова Л. Доктрина ділової цілі / Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/news-14-delovye-novosti-36-doktrina-delovoj-celi>
5. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 р. № 2628 / Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-19#Text>
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (станом на 07.11.2020 р.) / Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/2755-17#n1031>
7. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. № 466 (далі – Закон № 466) / Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
8. Мельник Г. Ділова мета й економічний ефект у контексті оновленого Податкового кодексу України/ Режим доступу: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013953

БЕЗБЮДЖЕТНЕ УПРАВЛІННЯ ЯК СУЧАСНА КОНЦЕПЦІЯ ФІНАНСОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ

***Власова О. Є.,** канд. екон. наук, доцент, Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова*

У зв'язку з динамічністю внутрішнього і зовнішнього середовища компанії стали кардинально міняти самі підходи до управління. Як спосіб досягнення конкурентної переваги може розглядатися перехід до більш гнучкого бюджетування та відмова від калькулювання собівартості продукції, від використання методів Activity based costing, Balanced Scorecard (збалансованої системи показників) та інших методів, раніше украй необхідних для керування підприємством, оскільки дані технології не здатні реалізувати нові ідеї. Найсучаснішою технологією організації господарської діяльності, яка поєднує в собі мобільність та простоту є «Beyond Budgeting» або в перекладі на українську мову «безбюджетне керування» або «керування без бюджету».

Безбюджетне управління (Beyond Budgeting) – це сучасний альтернативний підхід до управління ефективністю бізнесу, в рамках якого традиційний річний бюджет перестає бути основним інструментом здійснення контролю в компанії.

Філософія, що лежить в основі моделі безбюджетного управління, починається з визнання того, що багато успішних сучасних компаній відмовляються від традиційної вертикальної структури і командно-адміністративної корпоративної культури на користь більш мобільних, само